



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prof. Mag. Manfred Kargl, gegen die Bescheide des Finanzamtes Ried i.L. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezieht Pensionseinkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In den Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 beantragte die Steuerpflichtige Erbschaftssteuerzahlungen iHv. jeweils S 67.759,-- als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Die Steuerpflichtige erhielt bis zum Jahr 1990 jährlich ausbezahlte Leibrentenzahlungen nach ihrem verstorbenen Ehegatten. Aufgrund eines gerichtlichen Vergleiches wurde die Steuerpflichtige im Jahr 1990 mit einem Einmalbetrag von S 3.600.000,-- abgefunden. In den bislang zu versteuernden Rentenbeträgen waren die Leibrente, Sachleistungen (Kfz, Heizöl), die Erbschaftssteuer und das Wohnrecht enthalten, wobei die Erbschaftssteuer als dauernde Last (Sonderausgabe) geltend gemacht und anerkannt wurde.

In den gegenständlichen Berufungsjahren 1999 und 2000 versagte das Finanzamt die Anerkennung der als Sonderausgabe beantragten Erbschaftssteuerzahlungen mit der Begründung, dass eine Berücksichtigung nicht mehr möglich sei, da die zugrunde liegenden Renten und Nutzungen nicht mehr zufließen würden.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2002 erhob der steuerliche Vertreter Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 und begründete diese wie folgt:

Unbestritten sei, dass die diesen jährlichen Erbschaftssteuerzahlungen zugrunde liegenden Renten und Nutzungen nicht mehr zufließen würden, dies allerdings bereits seit dem Jahr 1990. Am 1. Oktober 1990 seien in einem gerichtlichen Vergleich zwischen der Berufungswerberin und dem Leistungsverpflichteten die Abgeltung sämtlicher laufender Ansprüche durch eine Einmalzahlung und Übertragung des Eigentumsrechtes an dem bisher nur genützten Gebäude vereinbart worden. Bis 1998 seien die Erbschaftssteuerzahlungen als Sonderausgaben anerkannt worden, erst 1999 und 2000 sei die Anerkennung mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15. Juni 1977, Zl. 2481/76, verweigert worden. Bei Erbanfall habe die Klientin unter der Annahme einer lebenslänglich zufließenden Rente von ihrem Wahlrecht Gebrauch gemacht und eine Entrichtung der Steuer gem. § 29 Abs. 1 ErbStG gewählt. Trotz der Abfindung der Berufungswerberin durch eine einmalige Leistung habe es bei der Erbschaftssteuer bei der gewählten Jahresversteuerung bleiben müssen, auch wenn längst keine wiederkehrenden Leistungen mehr erbracht würden. Der Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis sei nicht zielführend, da dieses von der Tatsache einer lebenslänglichen Rente ausgehe, nicht aber die Modifizierung der Rentenverpflichtung oder deren Wegfall behandle. Die Entrichtung der Erbschaftssteuer nach § 29 ErbStG werde nach wie vor ohne jede Einschränkung als dauernde Last bezeichnet (Hofstätter-Reichel, Kommentar zu § 18 Abs. 1 Z 1 EStG, Tz. 3). Daher werde der Antrag auf Anerkennung der gem. § 29 Erbschaftssteuergesetz jährlich entrichteten Erbschaftssteuer als Sonderausgaben iSd. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG gestellt.

Mit Fax vom 30. April 2003 modifizierte der steuerliche Vertreter den Berufungsantrag dahingehend, dass die als Sonderausgaben geltend gemachten Erbschaftssteuerbeträge für die Jahre 1999 und 2000 auf S 66.430,-- zu berichtigtigen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 normiert, dass Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

Dauernde Lasten sind Leistungsverpflichtungen, die während eines längeren Zeitraums, mindestens aber zehn Jahre, bestehen, und deren Zeitdauer nicht absolut fixiert ist. Diese Leistungsverpflichtungen beruhen auf einem "besonderen" Verpflichtungsgrund, sie müssen rechtlich erzwingbar sein (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 18, Tz. 28 und Tz. 32).

Gemäß § 29 Abs. 1 ErbStG kann die Erbschaftssteuer, wenn diese vom Kapitalwert von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen zu entrichten ist, nach Wahl des Steuerpflichtigen statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus vom Jahreswert entrichtet werden.

Die Entrichtung in Jahresbeträgen birgt allerdings ein gewisses Risiko für den Steuerpflichtigen in sich. Bei der Abstattung der Steuer auf einmal ist der Wert der Renten oder der wiederkehrenden Nutzungen (Leistungen) durch die Summe einer bestimmten Anzahl von Jahreswerten begrenzt. Bei der Abstattung der Steuer in Jahresbeträgen ist die Steuer für so viele Jahre zu entrichten, als die Rente zufließt oder das Recht der wiederkehrenden Nutzung (Leistung) besteht. Bei Renten und anderen wiederkehrenden Leistungen (Nutzungen), die auf Lebenszeit der Berechtigten zu zahlen sind, besteht die Pflicht zur Steuerleistung bis zum Tod derselben. Die Höhe der Steuerleistung in Jahresbeträgen ist daher ungewiss. Bedingt durch die in der Zukunft liegende unbestimmte, nicht vorhersehbare Dauer des Bezugs der Rente bzw. der wiederkehrenden Nutzungen (Leistungen) ist sowohl für den Abgabepflichtigen als auch für die Abgabenbehörde ein aleatorisches Element enthalten. Folgerichtig wird daher in Lehre und Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass ein Widerruf der einmal gegebenen Erklärung nicht möglich ist (VwGH 9.9.1970, 1323/70 Slg 4120F).

Solche Erbschaftssteuerzahlungen, die gem. § 29 Abs. 1 ErbStG in Jahresbeträgen entrichtet werden, sind bei der Einkommensteuerfestsetzung als dauernde Last iSd. § 18 Abs. 1 Z 1

EStG abzugsfähig (Doralt, 4. Auflage, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Rz. 33 zu § 18 unter Verweis auf VwGH 15.6.1977, 2481/76).

In der gegenständlichen Berufung stellt sich die Frage, ob die jährlichen Erbschaftssteuerzahlungen selbst dann noch als Sonderausgabe zu berücksichtigen sind, wenn die Leibrente bzw. die Nutzungen daraus nicht mehr zufließen, sondern bereits im Jahr 1990 durch eine Einmalzahlung abgegolten wurden.

Zum Thema "spätere Änderungen in den wiederkehrenden Leistungen", führt Frau MR Dr. Annemarie Hausleithner in einem Artikel in der Österreichischen Steuerzeitung 1980, 106, Folgendes aus:

Wird die angefallene wiederkehrende Leistung aufgrund späterer Umstände, wie etwa einer Vereinbarung zwischen Rentenverpflichtetem und Rentenberechtigtem auf welche Art immer modifiziert oder überhaupt durch eine einmalige Leistung abgefunden, kann dieser Umstand auf den allein maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld naturgemäß nicht rückprojiziert werden, sodass sich dadurch weder an der Höhe noch an der Entrichtungsform der Steuer etwas ändern kann. Es muss daher auch in diesem Fall bei der gewählten Jahresversteuerung bleiben, auch wenn längst keine wiederkehrenden Leistungen mehr erbracht werden.

Aufgrund der Unwiderruflichkeit der einmal abgegebenen Erklärung muss die Berufungswerberin auf Lebenszeit ihren jährlichen Erbschaftssteuerzahlungen nachkommen, obwohl sie keine Rentenzahlungen mehr erhält und durch eine einmalige Zahlung abgefunden worden ist (gerichtlicher Vergleich vom 1. Oktober 1990). Zu der von ihr gewählten Entrichtung der Erbschaftssteuer iSd. § 29 Abs. 1 ErbStG hat sich die Berufungswerberin bei Erbanfall entschlossen und muss diese Entrichtungsform beibehalten. Der ursprüngliche Verpflichtungsgrund für die jährlichen Leistungen blieb bestehen, obwohl keine Rentenzahlungen an die Berufungswerberin mehr erbracht werden. Die Berufungswerberin hatte daher keine Möglichkeit die jährlichen Erbschaftssteuerzahlungen etwa durch Einmalzahlung abzuwenden.

Diese Umstände sprechen dafür, die jährlich anfallenden Erbschaftssteuerzahlungen, zu denen die Berufungswerberin ja nachweislich verpflichtet ist, auch dann noch als dauernde Last iSd. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG zu berücksichtigen, wenn keine wiederkehrenden Nutzungen (Leistungen) mehr zufließen.

Die einmalige Kapitalabfindung im Jahr 1990 wurde vom Finanzamt richtigerweise als nicht steuerbar im Sinne des Einkommensteuergesetzes behandelt, da durch den Wegfall der

Rentenzahlungen kein entsprechender Tatbestand im Einkommensteuergesetz mehr gegeben war, der eine Besteuerung zugelassen hätte. Dies ändert aber nichts daran, dass die wiederkehrenden Erbschaftssteuerzahlungen (weiterhin) den Tatbestand des § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG erfüllen.

Das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 15. Juni 1977, Zl. 1481/76, geht von der Tatsache einer lebenslänglichen Rente aus, nicht hingegen vom Wegfall derselben, d.h. das Erkenntnis geht von einem anderen Sachverhalt aus und kann daher zur Klärung der Berufungssache nicht herangezogen werden.

Aus den oben dargelegten Gründen sind die in den Jahren 1999 und 2000 beantragten Erbschaftssteuerzahlungen iHv. jeweils S 66.430,-- (lt. Fax vom 30. April 2002) als Sonderausgaben iSd. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Linz, 1. Juli 2003